

ANA CAROLINE SILVA DE OLIVEIRA

**ALIANÇA ESTRATÉGICA ENTRE FRIGORÍFICOS DE PEQUENO PORTE PARA
EXPORTAÇÃO DE MIÚDOS BOVINOS: O CASO DE UM FRIGORÍFICO DE
CACOAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Fundação Universidade Federal de Rondônia – UNIR –
Câmpus Prof. Francisco Gonçalves Quiles como parte
dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em
Ciências Contábeis. sob a orientação da Profa. Dra.
Suzenir Aguiar da Silva Sato.

**Cacoal-RO
2015**

ANA CAROLINE SILVA DE OLIVEIRA

**ALIANÇA ESTRATÉGICA ENTRE FRIGORÍFICOS DE PEQUENO PORTE PARA
EXPORTAÇÃO DE MIÚDOS BOVINOS: O CASO DE UM FRIGORÍFICO DE
CACOAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Fundação Universidade Federal de Rondônia – UNIR –
Câmpus Prof. Francisco Gonçalves Quiles como parte
das exigências para obtenção do título de Bacharel em
Ciências Contábeis

Aprovado em.....de de

Profa. Dra. Suzenir Aguiar da Silva Sato (Presidente)
(UNIR- Cacoal)

Profa. Ms. Liliane Maria Nery Andrade (Membro)
(UNIR- Cacoal)

Profa. Dra. Nilza Duarte Aleixo de Oliveira (Membro)
(UNIR- Cacoal)

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus que me deu uma segunda oportunidade neste curso, agradeço a Ele por ter me orientado e abençoado, e por nos momentos mais difíceis ter me dado força para continuar. Agradeço aos meus pais que me instruíram, me apoiaram em todas as decisões e nunca deixaram de estar ao meu lado, independente das circunstâncias. Agradeço também a minha orientadora Profa. Dra. Suzenir Aguiar da Silva Sato que desde o início acreditou em mim, me incentivou e ensinou com o seu próprio exemplo até aonde a determinação e a disciplina pode nos levar.

ALIANÇA ESTRATÉGICA ENTRE FRIGORÍFICOS DE PEQUENO PORTE PARA EXPORTAÇÃO DE MIÚDOS BOVINOS: O CASO DE UM FRIGORÍFICO DE CACOAL (RONDÔNIA, BRASIL).

Ana Caroline Silva de Oliveira¹

RESUMO

A exportação de miúdos bovinos é um ramo que representa de rendimento em torno de US\$ 300 milhões ao ano, sendo que em 2014, o Estado de Rondônia (Brasil, Amazônia Legal), exportou um pouco mais de US\$56,7 milhões de miúdos e despojos para China, ultrapassando a marca de outros produtos comumente exportados. Tal oportunidade de exportação representa um gargalo para frigoríficos de pequeno e médio porte em função do volume necessário para exportação. A Aliança estratégica entre frigoríficos caracteriza-se como uma alternativa para venda do produto, tendo como objetivo em comum, a junção dos miúdos para fechamento de carga necessária para se ter uma exportação constante. Este trabalho teve por objetivo analisar a viabilidade econômica de alianças estratégicas entre frigoríficos de pequeno porte com a finalidade de exportação de miúdos bovinos, e apresenta resultados de um estudo exploratório quantitativo realizado em Cacoal, Rondônia, sendo esses, obtidos através de dados de frigoríficos da região, onde os resultados indicam uma relevante viabilidade econômica esse tipo de estratégia comercial, demonstrando índices positivos para tal possibilidade.

PALAVRAS- CHAVE: Alianças estratégicas, miúdos bovinos, viabilidade de exportação.

1 INTRODUÇÃO

A carne bovina é o alimento mais consumido e o mais exportado no país, e vem impulsionando a economia brasileira nos últimos anos. Como 2º maior produtor de carne bovina, o Brasil se destaca no ramo de exportação, e sua participação no mercado internacional está em crescimento (ABIEC, 2014).

De acordo com a Associação Brasileira das Indústrias Exportadoras de Carne (ABIEC, 2012) as exportações de miúdos bovinos para outros países cresceram 32% em 2012, sendo que dessa porcentagem, a maior parte foram para países orientais, principalmente para Hong Kong, com 70% do total desse valor. Nesse contexto verifica-se uma demanda latente pelo consumo de miúdos principalmente em países asiáticos.

Cabe ressaltar que esses miúdos não tem mercado interno no Brasil; quando não são exportados são vendidos a um preço muito pequeno, que não consegue cobrir nem o preço de custo na maioria das vezes, ou então são descartados por não ter demanda.

Rondônia tem sido um grande exportador de carne nos últimos anos, e a tendência é de crescimento. Segundo o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento em Rondônia (MAPA, 2014), os frigoríficos que ainda não exportam carne e miúdos, se tiverem interesse podem exportar.

¹ Graduanda em Ciência Contábeis pela Fundação Universidade Federal de Rondônia Campus Francisco Gonçalves Quiles, sob a orientação da Profª. Drª. Suzenir Aguiar da Silva Sato.

Em se tratando da exportação de miúdos bovinos, devido aos dados que vem sendo divulgados, apresentando vantagens para comercialização e/ou exportação, verifica-se, portanto, o interesse no assunto por frigoríficos que estão fora da relação de exportadores, pertencentes, inclusive a região de Cacoal- Rondônia; porém, devido à quantidade necessária para exportação, para conseguir exportar esse tipo de produto, frigoríficos de pequeno porte precisam se utilizar de alguma estratégia, como por exemplo, se unir com outros frigoríficos, visando à expansão de mercado, pois sozinhos não têm condições de manter a quantidade ideal para exportação.

A mudança ou ruptura dessa cultura tem sido alcançada mediante o surgimento de relações comerciais consideradas modernas, denominadas alianças estratégicas ou simplesmente mercadológicas.

No Brasil há alguns exemplos de alianças mercadológicas com finalidade específica de ampliação de mercado, no entanto em Rondônia esse tipo de estratégia mercadológica ainda, pode-se considerar que está num nível primário (ou inexistente), visto que os grandes frigoríficos têm dominado o mercado de abate de carne, e esses naturalmente em função do volume abatido tem possibilidade de exportar e/ou dar outras destinações aos miúdos, não valorizados por consumidores brasileiros, e de alto valor no mercado externo, funcionando na maioria das vezes como atravessadores para escoamento dos miúdos e subprodutos bovinos produzidos pelos frigoríficos de menor porte.

Nesse sentido Teece (1992) apresenta sua contribuição ao afirmar que uma das alternativas é a formação de alianças estratégicas para um objetivo comum, unindo suas capacidades e recursos. Nesse contexto vale saber: é viável estabelecer alianças estratégicas (mercadológicas) entre frigoríficos de pequeno porte com finalidade de ampliação de mercado (exportação) de miúdos bovinos?

Assim, uma das contribuições da presente pesquisa é romper com o paradigma cultural, em que as relações comerciais são consideradas como problema para as partes interessadas, e esclarecer as relações comerciais consideradas modernas, como as alianças estratégicas, onde concorrentes se unem para expandir seu mercado visando o crescimento do negócio destacando as vantagens e desvantagens.

Portanto a presente pesquisa teve como objetivo analisar a viabilidade econômica de alianças estratégicas entre frigoríficos de pequeno porte com a finalidade de exportação de miúdos bovinos.

Os dados para formação dos custos, controle de produção e valores utilizados na presente pesquisa foram obtidos através de planilhas de controles de gastos e relatórios

contábeis de um frigorífico de pequeno porte do município de Cacoal, bem como entrevista com o contador e com um dos gestores do frigorífico e também entrevista junto ao gerente de logística de um frigorífico de grande porte, da região.

O método de custeio adotado para identificação e formação dos custos que serão apresentados na presente pesquisa é o Custeio Baseado em Atividade (ABC) e para o cálculo dos custos levantados por meio de planilhas, foi considerado o abate referente ao mês de novembro de 2014.

Vale ressaltar que inicialmente a pesquisa se propunha a trabalhar com miúdos e subprodutos bovinos, no entanto, ao se iniciar a pesquisa e considerando que o principal interesse de exportação, e em função das facilidades legais, o foco da pesquisa passou a ser apenas os miúdos bovinos.

Além da presente introdução, compõem também o presente trabalho, o referencial teórico que deu subsídio à pesquisa, composto pelos seguintes temas: miúdos e subprodutos bovinos, alianças estratégicas, custos e viabilidade econômica.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Será apresentado no item referencial teórico conceitos e índices sobre a real situação do Brasil e do Estado de Rondônia no ramo de vendas da carne e miúdos bovinos. Logo após será discutido as vantagens e desvantagens das alianças mercadológicas visando expansão no mundo dos negócios, e finalmente serão abordados conceitos de custos e viabilidade econômica, onde serão relacionados índices importantes para análise de implantação desse tipo de projeto num frigorífico de pequeno porte.

2.1 PRODUTOS E SUBPRODUTOS BOVINOS

Como grande consumidor e exportador o Brasil tem apresentado um grande crescimento no mercado mundial no ramo da carne bovina. Visando o aproveitamento total do boi esse mercado tem se expandido, além da carne para consumo alimentício, exportando-se também os miúdos e os subprodutos bovinos.

Segundo o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA, 2014), “a bovinocultura é um dos principais destaques do agronegócio brasileiro no cenário mundial. O

Brasil é dono do segundo maior rebanho efetivo do mundo, com cerca de 200 milhões de cabeças”.

De acordo a Agência Brasileira de Promoção de Exportação e Investimentos (Apex-Brasil), a carne bovina é um setor prioritário, pela importância para o país, pelo volume de tecnologia envolvida na sua produção e pelo volume exportado; segundo ele, é um setor que faz parte da história e da cultura da sociedade brasileira (ABIEC, 2014).

O principal produto derivado do abate bovino exportado pelo Brasil é a carne bovina desossada congelada, seguida pela resfriada.

Segundo dados da Secretaria de Comércio Exterior (SECEX, 2015) e o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2015), o desempenho das exportações brasileiras de carne bovina *in natura* no 1º trimestre de 2014 foi superior aos obtidos no 1º trimestre do ano anterior, tanto em volume quanto em faturamento, porém foi menor quando comparado com o trimestre anterior, 4º trimestre de 2013 (Tabela 1).

Tabela 1: Abate de bovinos e exportação de carne bovina.

**Abate de bovinos e exportação de carne bovina *in natura* – Brasil –
Trimestres selecionados de 2013 e 2014**

Bovinos abatidos, produção de carcaça e exportação de carne bovina	2013		2014	Variação (%)	
	1º trimestre (1)	4º trimestre (2)	1º trimestre (3)	(3/1)	(3/2)
Bovinos abatidos ¹ (cabeças)	8.127.808	8.888.188	8.366.756	2,9	-5,9
Carcaça produzida ¹ (t)	1.897.242	2.137.780	1.950.995	2,8	-8,7
Carne <i>in natura</i> exportada (t)	250.547	333.080	305.461	21,9	-8,3
Faturamento da exp. ² (milhões US\$)	1.153	1.538	1.345	16,6	-12,5
Preço médio (US\$/t)	4.603	4.616	4.403	-4,4	-4,6

Fonte: ¹Pesquisa Trimestral do abate de animais; IBGE (2015) e SECEX (2014);

Segundo Abiec (2014), até outubro de 2014, a carne bovina *in natura* foi a mais exportada, e há um crescimento de 11,66% em relação ao mesmo período de 2013 (Tabela 2).

Tabela 2: Exportação de carne bovina em 2014.

Exportação de carne bovina em 2014			
Posição	Categoria	Faturamento US\$ (jan – out 2014)	Volume (ton.) (jan – out 2014)
1	<i>In natura</i>	4.876.977.641,87	1.042.405,17
2	Industrializado	528.369.563,28	84.335,56
3	Miúdos	488.957.033,13	154.336,06
4	Tripas	100.512.372,08	23.005,66
5	Salgadas	17.423.014,00	3.080,31

Fonte: Abiec (2014).

Em Rondônia, a carne bovina se tornou o principal item de exportação, e está entre os primeiros colocados no ranking dos estados exportadores de carne bovina (tabela 3).

Tabela 3: Quantidade de carne exportada por Unidade

Quantidade de carne <i>in natura</i> exportada por Unidade da Federação- Brasil- primeiros trimestres de 2013 e 2014			
Unidades de Federação	4º trimestre de 2013	4º trimestre de 2014	Variação anual
	(kg)		(%)
São Paulo	65.906.936	74.882.557	13,6
Mato Grosso	45.172.526	66.294.857	46,8
Goiás	38.767.597	46.956.545	21,1
Mato Grosso do Sul	30.068.955	38.820.633	29,1
Rondônia	25.492.038	28.684.264	12,5
Minas Gerais	18.330.965	19.603.264	6,9
Pará	9.646.851	10.638.339	10,3
Tocantins	10.018.746	10.637.649	6,2
Rio Grande do Sul	2.735.586	3.858.738	41,1
Paraná	2.044.391	3.286.897	60,8
Espírito Santo	1.413.671	1.081.251	-23,5
Santa Catarina	500.479	570.899	14,1
Maranhão	69.970	124.305	77,7
Bahia	378.216	20.771	-94,5
Brasil	250.546.927	305.460.870	21,9

Fonte: Secretaria de Comércio Exterior, Secex/MDIC (2015).

O MAPA em Rondônia, afirma que o Estado no ano de 2014 foi o 5º maior exportador de carne do País, a participação do governo do Estado nesse processo é de fundamental importância por ser responsável, através da Agência de Defesa Sanitária Agrosilvopastoril (IDARON), pela execução dos programas de defesa sanitária, como vacinação contra a febre aftosa, controle da tuberculose e brucelose e dos procedimentos de prevenção à encefalopatia espongiforme bovina (BSE), conhecida como “doença da vaca louca” (MAPA, 2014).

Segundo o MAPA (2014) em Rondônia, entre os países que mais consomem bovinos do Estado, está o Egito, que em 2013 adquiriu 94,8 mil toneladas, entre carne e miúdos; Hong Kong, 55,4 mil toneladas, também entre carne e miúdos; Venezuela, 37,2 mil toneladas só de carne; e Rússia, 16,1 mil toneladas, também só de carne.

2.1.1 Miúdos e subprodutos bovinos

Os miúdos são classificados como órgãos internos dos animais e são chamados de vísceras, possuem elevado valor de nutrientes como ferro e vitaminas do complexo B; são os órgãos provenientes de bois, aves e outros animais (FRIGOBOM, 2014).

São considerados miúdos: animela, bucho ou estômago, carne de cabeça, cérebro, coração, fígado, lábio, língua, medula, omasso, pulmão, queixada, rabo, rim, supra-renal e tendão (FRIGOBOM, 2014).

Segundo a Abiec (2014) os miúdos e despojos de bovinos, representam um mercado de US\$ 300 milhões ao ano. No ano (2014) até o mês de outubro foram exportados US\$ 488 milhões, o que equivale a 154 mil toneladas.

No mercado interno brasileiro, os miúdos bovinos são considerados não comestíveis, no entanto, possuem mercado garantido em países como a China, onde já estão incorporados aos hábitos alimentares. De acordo com o MAPA (2013), o mercado de miúdos/despojos ou “*fifthquarter*” chamou a atenção dos frigoríficos brasileiros depois da divulgação de estudos como os da instituição financeira *Rabobank*², onde se demonstrou que eles estão em alta devido à grande procura por consumidores dos países asiáticos, principalmente China.

Ainda de acordo com o MAPA (2013), a estimativa é de que 70% da produção de carne de bovinos e miúdos produzidos no Estado de Rondônia são exportadas, com destaque para Hong Kong, 89.487 toneladas, Egito 76.524 toneladas, Venezuela 19.785 toneladas, Rússia 14.986 toneladas, Arábia Saudita com 2.335 toneladas e Israel com 2.122 toneladas, possuindo destaque entre os exportadores de Rondônia: Grupo JBS-Friboi em Vilhena, Frigon-Jarú, Minerva Rolim de Moura e Marfrig também de Rolim de Moura.

A partir de 2013, o Chile também passou adquirir carne dos frigoríficos de Rondônia, assim como os Estados Unidos estão habilitados a adquirir o produto deste Estado. Para 2014, há o processo de habilitação para exportação para Malásia, que tem como exigência o abate *halla*³, nos moldes da inspeção islâmica (MAPA, 2013).

Os subprodutos bovinos podem ser classificados como comestíveis e não-comestíveis. Na figura 1, apresenta-se a classificação dos subprodutos bovinos e suas utilidades (EMBRAPA, 2014).

² Instituição financeira na Holanda, que tem como objetivo promover o crescimento sustentável e trazer soluções financeiras e estratégicas para toda cadeia de alimentos e o agronegócio brasileiro.

³ Segundo o Alcorão, livro sagrado da religião islâmica, o alimento é considerado Hallal (permitido para consumo), quando obtido de acordo com os preceitos e as normas ditadas pelo Alcorão Sagrado e pela Jurisprudência Islâmica. Esses alimentos não podem conter ingredientes proibidos, tampouco parte deles (MAPA, 2014).

SUBPRODUTOS BOVINOS	
Bílis	Usada em produtos farmacêuticos para problemas digestivos e cálculo biliar. Quando encontrado, é vendido para países do Oriente.
Pele (couro)	É utilizado na fabricação de bolsas, calçados, revestimentos (bancos de avião, carros, sofás, etc.), material esportivo (como bolas, tênis, chuteiras e luvas de goleiro) e até em roupas de luxo. Da pele do boi extrai-se o colágeno, substância poderosa utilizada em cosméticos (cremes e esmaltes), e ainda uma gelatina, usada na fabricação de medicamentos, filmes radiológicos e chicletes.
Glândulas	As suprarrenais, tireóide, pâncreas, etc., são extraídas substâncias usadas em medicamentos e perfumaria.
Pâncreas	A insulina para diabéticos, por exemplo, é extraída a partir dele.
Intestino	Produzem-se fios usados em cirurgias.
Gordura	É aproveitada para fazer sorvetes e produtos de confeitaria.
Sebo	Serve para produção de velas, sabão e sabonetes perfumados.
Pelos	São fabricados pincéis, escovas de cabelo, de roupa e de limpeza – todos extraídos da cauda. Dos pelos de dentro da orelha do boi se produz pincéis de pintura finíssimos.
Tendões e ligamentos	São transformados em gelatina.
Chifres	São extraídos componentes usados no pó do extintor e fazem-se, também, pentes e botões.
Ossos	Fonte de cálcio e fósforo, são usados na produção de farinhas utilizadas na alimentação de animais e aves. Uma vez calcinados, são usados na fabricação de porcelana, cerâmica, refinação de prata e fusão do cobre. Em usina de açúcar, utiliza-se o carvão de osso para alvejar e refinar o açúcar.
Sangue	É aproveitado para produção de plasma, soro e farinha de sangue ou sangue solúvel. O plasma é usado na fabricação de embutidos; do soro, confeccionam-se vacinas; a farinha de sangue é aplicada como fertilizante, por causa do alto teor de nitrogênio; e o sangue solúvel é desidratado e aplicado em ração animal e na cola de madeira compensada.
Mucosa	Vai para a indústria de laticínios, para a fabricação do coalho.

Figura 1: Subprodutos bovinos.

Fonte: Embrapa (2014).

Essas características dos miúdos e subprodutos bovinos valorizam o mercado na indústria pecuária, e ambos exercem um papel importante para o país na exportação de carne bovina, pois impulsionam o crescimento do mercado internacional e a negociação com países de outras culturas.

2.2 Exportação de bovinos

Como grande impulsionadora da economia, a exportação é de grande interesse nos países, pois aumenta a integração de mercados e tende a reduzir as tarifas alfandegárias, graças ao aumento de oportunidades de comercialização.

A exportação segundo Vasquez (1999, p. 140):

É a atividade que proporciona a abertura do país para o mundo. É uma forma de se confrontar com os demais parceiros e, principalmente, frequentar a melhor escola de administração, já que, lidando com diferentes países, o país exportador assimila técnicas e conceitos a que não teria acesso em seu mercado interno.

Existe um convênio realizado no Brasil pela parceria entre Associação Brasileira das Indústrias Exportadoras de Carnes (Abiec) e a Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos (Apex) que se chama “*BrazilianBeef/Apex*”. Esse projeto iniciou-se em 2001, e desde quando fora firmado, as exportações de carne bovina cresceram mais de 530%. É um projeto setorial integrado de promoção de exportações de carne bovina, que tem como objetivo principal, melhorar a imagem da carne bovina brasileira, fazendo com que aumente a participação no mercado mundial de carnes. Esse projeto tem como público-alvo, indústrias brasileiras produtoras e exportadoras de carne bovina *in natura* refrigerada e congelada, miúdos, tripas, carnes salgadas e industrializadas; e tem como principais mercados prioritários do projeto dentre outros, os países Chile, China, Rússia e Turquia (ABIEC, 2014).

Na tabela 4 estão relacionados os principais países que importaram carne bovina do Brasil, a quantidade e o valor, nos anos de 2012 e 2013.

Tabela 4- Ranking da quantidade e valor das exportações de carne

Ranking da quantidade e valor das exportações de carne bovina *in natura* do Brasil, segundo os países importadores- 2013-2014

País importador e total das exportações do Brasil	Quantidade de carne bovina <i>in natura</i> exportada			Valor das exportações de carne bovina <i>in natura</i>		
	2013	2014	Variação Anual	2013	2014	Variação Anual
	(Kg)		(%)	(US\$ FOB)		(%)
Rússia	303.597.478	310.264.363	2,2	1.197.841.221	1.297.787.592	8,3
Hong Kong	217.032.879	252.030.562	16,1	78.151.236	1.174.051.908	20,0
Venezuela	156.951.549	170.187.012	8,4	844.277.619	903.907.757	7,1
Egito	133.793.314	153.672.957	14,9	463.680.271	584.697.284	26,1
Irã	58.962.646	61.177.591	3,8	266.303.528	272.913.084	2,5
Chile	74.765.743	53.515.608	-28,4	387.332.443	275.879.933	-28,8
Itália	26.481.274	27.803.489	5,0	188.602.865	215.767.247	14,4
Argélia	20.897.908	20.720.022	-0,9	90.842.167	99.461.811	9,5
Angola	12.576.266	16.670.930	32,6	40.735.565	56.575.515	38,9
Países Baixos (Holanda)	19.279.443	15.375.724	-20,2	154.955.735	146.432.319	-5,5
Líbano	14.316.981	14.985.794	4,7	75.021.888	84.806.407	13,0
Emirados Árabes	14.210.859	14.903.794	4,9	69.431.485	75.238.979	8,4
Líbia	15.546.610	13.880.111	-10,7	56.468.754	52.201.797	-7,6
Filipinas	13.229.304	12.724.067	-3,8	37.162.383	38.780.125	4,4
Demais importadores*	102.891.097	90.232.939	12,3	507.857.128	515.758.616	1,6
Total de exportações	1.184.533.351	1.228.144.463	3,7	5.358.664.228	5.794.260.374	8,1

Fonte: Secex/MDIC (2015).

* Agregado dos países com participação menor que 1%.

Essa tabela (4) demonstra as variações de 2013 para 2014, tanto em quantidade com um aumento de 3,7%, quanto em valor com um aumento na variação em 8,1%, de um ano para o outro. Segundo o IBGE (2015) as exportações brasileiras tiveram um bom desempenho por dois fatores: o primeiro é a reabertura do mercado chinês, e o segundo pelo embargo russo às importações da carne dos países da União Européia, da Austrália e dos Estados Unidos.

Na tabela 5, representa o valor do faturamento no mês de outubro do ano de 2014. Segundo a Abiec (2014), o valor em faturamento do mês de outubro de 2014 (US\$ 687,7

milhões) representa um crescimento de 20,82% em relação ao mês anterior. Já em volume (140,6 mil toneladas), o aumento em relação a setembro é de 17,47%.

Tabela 5: Importadores da carne bovina

Principais importadores da carne bovina brasileira			
Posição	País	FaturamentoUS\$ (out/2014)	Volume (ton) (out/2014)
1	Rússia	159.641.874,00	36.863,34
2	Hong Kong	153.137.294,00	33.158,48
3	União Europeia	94.321.018,00	12.394,91
4	Venezuela	88.516.289,00	16.909,84
5	Egito	72.660.661,00	17.271,92
6	Chile	22.743.883,00	4.204,15
7	USA	22.517.014,00	1.925,47
8	Argélia	9.007.367,00	1.719,66
9	UAE	7.943.879,00	1.507,00
10	Líbano	7.540.068,00	1.216,62

Fonte: Abiec (2014).

Observa-se que nos últimos anos não houve significativas alterações quanto aos países importadores da carne bovina brasileira. Porém constata-se um aumento na quantidade exportada, quantidade esta que representa a boa imagem que está sendo passada aos outros países, possivelmente, graças aos programas de incentivo a exportação da carne bovina brasileira.

2.3 ALIANÇAS ESTRATÉGICAS (MERCADOLÓGICAS)

As empresas visando aumentar o nível de qualidade para atender as exigências do consumidor final e buscando melhorar o nível de competitividade no mercado, que está cada vez mais exigente, têm procurado estratégias diferentes para poderem se destacar.

As necessidades de adaptação ao mercado e a competitividade empresarial, tem feito com que as organizações, inclusive aquelas voltadas ao agronegócio, busquem alternativas estratégicas inerentes às atividades comerciais com vistas à ampliação de mercado e consequentemente de lucros. Esse conjunto de atitudes é uma forma de estratégia competitiva com vistas a se defender das forças que atuam sobre ela (positiva ou negativamente) e tem o propósito de buscar a melhoria de posição da organização no mercado (PORTER, 1986), ou seja, são as mudanças no ambiente dos negócios (aumento de competitividade) que tem levado as organizações a alterarem suas estratégias competitivas.

Para conseguirem impulsionar o seu negócio, e expandir o mercado, muitas empresas têm se interessado na formação de alianças estratégicas ou mercadológicas. Essas surgem como uma ruptura da cultura tradicional e aos comportamentos arcaicos frágeis e oportunistas, com foco de modernização nas relações comerciais (OLIVEIRA, 2000).

Segundo Wright *et. al* (2000, p. 146) existem duas vantagens muito importante para as empresas em relação as alianças estratégicas:

Em primeiro lugar, em virtude de a empresa permanecer separada independente, há pouco aumento nos custos burocráticos e de coordenação. Em segundo lugar, cada empresa pode se beneficiar com a aliança estratégica sem arcar com todos os custos e riscos de explorar sozinha novas oportunidades de negócio (WRIGHT *et. all*, p. 146, 2000).

O que se observa é que, na cadeia produtiva da carne, a prática de alianças mercadológicas transcende a noção de transações de compra e venda de produtos, constituindo um compromisso estratégico de negociação assumido entre os segmentos de produção e distribuição de carne bovina e demais produtos procedentes dos animais abatidos como os miúdos e subprodutos.

Segundo Lorange e Roos (1996, p. 11), “alianças estratégicas envolvem cooperação entre duas ou mais empresas. Os autores ainda afirmam que as alianças estratégicas estão se tornando cada vez mais importantes no mundo empresarial graças a competitividade nos negócios internacionais. E elas devem proporcionar aos parceiros uma maior probabilidade de sucesso do que se entrassem sozinhas em um empreendimento.

Esse tipo de relação comercial além do documento formal entre as partes exige confiança e foco comum, podendo ter vantagens e desvantagens (figura2).

Alianças Estratégicas	
Vantagens	Desvantagens
Compartilhamento de recursos e capacidades	Alocação de recursos específicos
Agregação de valor ao produto	Necessidade de investimento
Melhoria de acesso ao mercado	Redução de flexibilidade
Conhecimento de demanda	Necessidade de exclusividade
Fortalecimento das operações da cadeia	Rigidez nas estruturas organizacionais
Melhoria de capacidade tecnológica	Redução de controle gerencial
Desenvolvimento de habilidades organizacionais	Impossibilidade de barganha
Incremento de rentabilidade	

Figura 2: Vantagens e desvantagens nas alianças estratégicas

Fonte: Ferreira e Barcellos (2006).

Nesse contexto, Oliver (1990) afirma que o desenvolvimento de parcerias entre empresas tem sido incentivado por várias vantagens obtidas por elas, e entre elas estão, a redução dos custos, como o de transporte, manuseio e embalagem, o que resulta numa maior eficiência operacional.

No entendimento de Pigatto (1999), o sucesso do desenvolvimento de uma aliança estratégica se definiria no início através do planejamento estratégico, onde se iria verificar o poder de barganha dos participantes, dos benefícios e dos investimentos e os objetivos de cada participante da cadeia.

Portanto, é interessante que ao se pensar em fazer uma aliança com outra empresa, seja feito um estudo de mercado, onde se identifique a intenção de ambas as empresas, e analise as vantagens e desvantagens que essa aliança pode gerar.

2.4 CUSTOS E VIABILIDADE ECONÔMICA

Segundo Nascimento (2001, P. 25) “custo é o somatório dos bens e serviços consumidos ou utilizados na produção de novos bens ou serviços, traduzidos em unidades monetárias”.

Os custos podem ser classificados em custo fixo e variável; o primeiro segundo Nascimento (2001) é o que não varia independente da quantidade produzida em determinado período; e custo variável, é conforme a variação de quantidade produzida ou vendida acompanha essa mesma variação (é fixo por unidade).

Segundo Bornia (2010) a separação desses dois tipos de custos é fundamental para a tomada de decisões, pois fornece à empresa subsídios importantes para as decisões da empresa.

Os custos também podem ser classificados como custo direto, que é aquele facilmente identificado e relacionado às unidades de atribuições de custos, e custo indireto, que é de difícil relação com as unidades de atribuição de custos (MARTINS, 2010).

Em se tratando de custos relacionados aos frigoríficos, assim como para outras empresas, têm-se custos fixos, como os salários dos funcionários, que independente da produção o salário permanecerá o mesmo, tem-se também os custos variáveis, que são os custos com matéria- prima, quanto mais produção, mais se utiliza matéria prima; ambos são custos diretos, facilmente identificados. Como custos indiretos, podem ser custos com aluguel do prédio, ou então mão de obra indireta, como motorista para transportar a carga.

Nesse sentido, Bornia (2010, p. 21) explica que as empresas modernas, estão cada vez mais utilizando dos custos indiretos, fazendo com que a discussão sobre a alocação desses custos tenha relevância crescente.

Dentro ainda de classificação de custos, existe também o custo total que é a soma de todas as despesas ocorridas no período de fabricação de todos os produtos, e custo unitário é o custo para se fabricar uma unidade do produto. No caso quanto mais produção maior o custo total, desse total dividido pela quantidade tem-se o valor do custo unitário.

Em se tratando de métodos de custeio, existem vários, tais como: custeio por absorção, custeio variável, custeio direto, RKW, custeio Baseado em Atividades, entre outros. Na

presente pesquisa foi adotado o método de Custeio Baseado em Atividades, também chamado de custeio ABC, que segundo Nakagawa (2001, p. 40) “trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa”.

Esse método de custeio consiste em identificar todos os custos incorridos no processo de fabricação do produto através dos direcionadores. Conforme Martins (2003) o método diminui as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, pois identifica a forma como os produtos consomem as atividades através dos direcionadores de custos que determina a ocorrência de uma atividade.

Em se tratando de exportação, foco da presente pesquisa, é de suma importância os custos logísticos.

2.4.1 Custos logísticos e de exportação

A logística, atualmente, é muito importante para o valor final do produto; logo, é de suma importância para as empresas. Graças à logística, se consegue diminuir os impactos no valor final de seus custos e consegue se obter uma otimização dos mesmos. Uma logística eficiente pode ser o diferencial de uma empresa.

Custos logísticos, conforme definição do dicionário da logística do Grupo de Inovação e Melhoramento na Administração Moderna (IMAM⁴, 2014), “é a soma de todos os custos logísticos envolvidos, desde a aquisição de matérias-primas até o custo de distribuição ao cliente final.”

Segundo Lambert *et al.* (1998), tem como perspectiva a minimização dos custos totais, e em contrapartida, o alcance do nível almejado de serviço ao cliente.

Os custos de operações logísticas referem-se a custos com embalagens e dispositivos de movimentação, manuseio, armazenagem e transporte.

Sobre as embalagens e os dispositivos de manutenção Faria e Costa (2005, p. 99) diz:

as embalagens e os dispositivos de movimentação (*pallets, racks, etc*), na Logística, têm como principais objetivos facilitar o manuseio e a movimentação, bem como a armazenagem, garantir a utilização adequada do equipamento/veículo de transporte, proteger o produto e prover o valor da reutilização para o usuário.

⁴ Este dicionário é uma abrangente referência com todas as definições dos termos e acrônimos utilizados pelos profissionais de logística, movimentação, armazenagem de materiais, embalagem e transporte.

Para o transporte intermodal ou multimodal é interessante que a carga seja transportada por contêineres, pois pode ser transportada em vagões ferroviários, em chassis rodoviários, em navios ou grandes aeronaves.

Segundo Faria e Costa (2005, p.100) “o contêiner é uma forma de padronizar a embalagem, visando a aumentar a eficiência do manuseio e movimentação dos materiais”.

Por ser uma unidade de transporte combinado/multimodal, o contêiner torna cada vez mais viável para a exportação, tendo em vista que é um tipo de embalagem mais segura, menos custos para armazenamento e transporte.

Para ser exportada preservando a qualidade, a carne é transportada em contêiner, mantendo o controle da temperatura para a preservação, esse controle pode ser dividido em dois tipos: resfriamento e congelamento. A duração dessa conservação é de 02 (dois) anos para a carne congelada e 120 (cento e vinte) dias para a carne resfriada. O tamanho ideal é um container *reefer* de 40 pés com capacidade média de carga útil de 25 a 28 toneladas.

A armazenagem é o ponto intermediário entre a produção e o destino final. Para Ballou (2006, p. 375), “a armazenagem é utilizada para dar valor ao produto. Ou seja, ao armazenar um produto perto dos clientes, o tempo de entrega é em geral reduzido e facilita a disponibilidade”.

Segundo Moura (2005, p. 20), “armazenagem é a denominação que inclui todas as atividades de um local destinado à guarda temporária e distribuição de materiais (depósito, almoxarifado, centro de distribuição, etc)”.

Após a produção, embalagem, movimentação e manuseio, armazenagem tem-se também custos com transporte.

São considerados custos com transportes, todos os gastos relacionados ao deslocamento de materiais fora da empresa.

Segundo Faria e Costa (2005), a escolha do modo de transporte é influenciada pelos fatores custo, tempo de trânsito da origem ao destino, risco e frequência. Custo costuma ser o mais importante, mas outros fatores também podem comprometer a definição do modo de transporte, estando relacionados ao atendimento do nível de serviço exigido.

O transporte de produtos pode ser realizado através de diversas formas, e diversas modalidades como demonstra a figura 3 (NOVAES, 2007):

Modalidades de Transportes		
Terrestre	Rodoviário	É a modalidade mais importante no Brasil, e a mais utilizada no transporte de pessoas e cargas.
	Ferrovário	Conforme Faria e Costa (2005) “é mais apropriado para grandes massas, e pouco eficiente e muito oneroso para o deslocamento de pequenas quantidades. É utilizado para longas ou pequenas distâncias, com baixas velocidades”.
Hidroviário	Marítimo	Segundo Faria e Costa (2005, p. 95), “é utilizado para grandes distâncias, mas apresenta baixas velocidades [...] está associado à expansão do uso de contêineres [...]”.
	Fluvial e lacustre	Utiliza como via de circulação os rios e os lagos. Tem como principal vantagem o baixo custo o que o torna econômico.
Aéreo		Resulta num maior nível de segurança e confiabilidade, pois apresenta um menor número de extravio e níveis de avarias. A velocidade é superior às demais modalidades (NOVAES 2007).

Figura 3: Modalidades de transportes

Fonte: Faria e Costa (2005); Novaes (2007)

O transporte pode ser feito numa única modalidade como também pode ser feito de forma multimodal, várias formas de transporte, porém por um único contrato; ou ainda na forma intermodal, que conforme Novaes (2007) é quando é utilizado duas ou mais modalidades para a execução total do trajeto. Por exemplo, a carga é lavada de Rondônia para o estado do Rio de Janeiro de carreta, e a partir do Rio de Janeiro embarca para outros países num navio até o destino final.

Uma boa logística, com escolhas bem feitas de todos os passos diminui o valor do custo do produto o que aumenta a viabilidade econômica do projeto.

2.4.2 Viabilidade econômica

De acordo com Nascimento (2001, p. 292) “o estudo de viabilidade econômica, envolvendo receita, custo, lucratividade e retorno de investimento, é de vital importância para definir um projeto”.

Hoji (2010, p. 282) afirma que: “a técnica de análise por meio de índices consiste em relacionar contas e grupos de contas para extrair conclusões sobre tendências e situação econômico-financeira da empresa”.

Para análise da viabilidade econômica existem diversos indicadores a serem utilizados conforme cada intenção.

Conforme Padoveze e Benedicto (2004), a lucratividade é a porcentagem que mostra a margem de lucro sobre as vendas, portanto, a cada venda, se mede o quanto se obtém de lucro.

Ao utilizar o índice de lucratividade e apurar-se os custos, tem-se a finalidade de proporcionar para a empresa, informações sobre o investimento visando sempre à viabilidade do negócio.

Portanto, para verificar se exportar miúdos bovinos a partir de alianças mercadológicas firmadas entre frigorífico de pequeno e médio porte adotar-se-á os indicadores de viabilidade econômica como o custo total, o custo unitário e o índice de lucratividade.

3 MATERIAIS E METODOS

Trata-se de um estudo de caso de abordagem quantitativa, que apoiou-se nas fontes bibliográficas disponíveis e acessíveis, bem como em entrevistas e documentos contábeis.

Os dados para formação dos custos, controle de produção e valores utilizados na presente pesquisa foram obtidos através de planilhas de controles de gastos e relatórios contábeis de um frigorífico de pequeno porte do município de Cacoal, onde para independência do estudo será chamado apenas de frigorífico “x”, bem como entrevista com o contador e com um dos gestores do frigorífico.

O método de custeio adotado para identificação e formação dos custos utilizados na presente pesquisa é o Custeio Baseado em Atividade (ABC) e para o cálculo dos custos levantados por meio de planilhas, foi considerado o abate referente ao mês de novembro de 2014 que teve 6.494 animais abatidos, com um peso médio de 258,29 Kg por cabeça, equivalente a 17,21 arrobas por cabeça. No peso médio do boi apurado pelo frigorífico, o equivalente a 13,61% (treze vírgula sessenta e um por cento) refere-se aos miúdos que não são considerados seu preço na hora da aquisição do boi, junto ao produtor, ou seja, os miúdos juntamente com os subprodutos e carcaças são descontados do peso do animal na hora da compra, e para o frigorífico são considerados como “bônus” onde o valor que se conseguir a partir da venda é um lucro além do que é considerado como produto final que é apenas a carne (Traseiro Macho – 48%; dianteiro Macho – 38%; P. A. Macho – 14% sobre o peso e custo total).

Conforme mostra a figura 5, o frigorífico forneceu um relatório onde foi realizada a apuração dos custos das atividades de acordo com seus direcionadores para se ter o produto pronto para a venda, custos estes que vão desde a aquisição até o despacho para o consumo:

CUSTO DAS ATIVIDADES	
Atividade	Direcionadores
Abate	Materiais / Serviços Almoxarifado
Miúdos	Materiais / Serviços Almoxarifado
Carregamento	Materiais / Serviços Almoxarifado
Salas de máquinas	Materiais / Serviços Almoxarifado
Gerencia industrial	Materiais / Serviços Almoxarifado
SIF	Materiais / Serviços Almoxarifado
Curral	Materiais / Serviços Almoxarifado
Caldeira	Materiais / Serviços Almoxarifado
Manutenção	Materiais / Serviços Almoxarifado
Almoxarifado	Materiais / Serviços Almoxarifado
Bucharia	Materiais / Serviços Almoxarifado
Garantia de qualidade	Materiais / Serviços Almoxarifado
Pátio e jardins	Materiais / Serviços Almoxarifado
ETA	Materiais / Serviços Almoxarifado
Banheiro e vestiários	Materiais / Serviços Almoxarifado
Refeitório- cozinha	Materiais / Serviços Almoxarifado
Limpeza industrial	Materiais / Serviços Almoxarifado
Graxaria- triparia	Materiais / Serviços Almoxarifado
Tratamento efluentes	Materiais / Serviços Almoxarifado
Lavanderia	Materiais / Serviços Almoxarifado
Enfermaria	Materiais / Serviços Almoxarifado
Custo de produção	Energia - consumo
	Embalagens – quantidade utilizada
	Combustível e lubrificantes - consumo
	Lenha - consumo
	Dep. Máquinas e Equipamentos Industriais - utilização
Folha de pagamento	Administração
	Indústria
	Transporte Boiadeiro
	Transporte Câmara Fria

Figura 5: Direcionadores dos Custos das atividades.

Fonte: Relatório fornecido pelo frigorífico (2015).

Em razão de limitações na tomada de informações, não foi aplicado nenhum método estatístico sobre as médias encontradas nas fichas e documentos de controle e supervisão dos setores do frigorífico, bem como, não se preocupou com raça, idade ou sexo dos animais, a não ser o ajustamento dos pesos e cortes de carne para a média dos pesos encontrados para o total de animais abatidos (machos e fêmeas).

Ao se analisar se é viável Alianças Estratégicas para fins mercadológicos (exportação) entre frigorífico de pequeno porte levou-se em consideração a logística tradicional utilizada por frigoríficos de grande porte da região, ou seja, considerou-se a rota Cacoal para Santos e Santos para os países Asiáticos, e baseou-se principalmente em entrevista realizada junto ao gestor do frigorífico de pequeno porte e junto ao gerente de logística de um frigorífico de grande porte (não autorizado identificação).

Para realização da análise da viabilidade, após serem coletados os dados referente volume de produção, custos, despesas e receitas dos miúdos e subprodutos bovinos, fornecidos pelo frigorífico, foram comparados custos, receitas e despesas na simulação no caso de exportação.

Além disto, foram levantados também os custos logísticos, bem como despesas de despachos e tributação, tanto para venda no Brasil, quanto para exportação.

4 RESULTADO E ANÁLISE DOS CUSTOS PARA EXPORTAÇÃO DE MIÚDOS BOVINOS

Os resultados serão apresentados com vista a esclarecer sobre a viabilidade ou não da exportação de miúdos de bovinos, considerando a Aliança Estratégica para fins mercadológicos como uma ferramenta para o aumento da competitividade dos frigoríficos de pequeno porte.

No primeiro momento, será abordado o elemento tributação uma vez que é um dos fatores que mais diferencia o valor de venda no país do valor de venda da exportação, graças aos incentivos fiscais oferecidos para que o produto brasileiro tenha maior competitividade no mercado internacional.

Posteriormente será apresentado o levantamento de custos e simulações para venda dentro e fora do país com vista a concluir-se sobre a viabilidade ou não da exportação de miúdos.

Para a presente pesquisa foram utilizados dados de um frigorífico de pequeno porte da cidade de Cacoal, fornecidos pela área de contabilidade. Além dos dados obtidos por meio de documentos contábeis se fez necessário também entrevistar o responsável por logística de um dos frigoríficos de grande porte (que é um exportador) com o intuito de entender melhor todo o processo e sanar dúvidas quanto ao assunto, bem como obteve-se informação também do gestor do frigorífico de pequeno porte, com vista a entender melhor o processo de formação da carga e outras informações necessárias a conclusão de viabilidade ou não de exportação.

4.1 TRIBUTAÇÃO PARA EXPORTAÇÃO DE MIUDOS DE BOVINOS

Existem benefícios que o governo oferece para as empresas que desejam exportar seus produtos, permitindo para essas concorrer no mercado internacional com preços competitivos e com equidade de condições com os demais concorrentes.

Esses benefícios são chamados de Incentivos Fiscais, que têm como objetivo a redução do custo final dos produtos, por meio da redução ou eliminação dos tributos incidentes sobre o produto no mercado nacional que se destinem ao mercado externo (MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES, 2012).

Vários são esses incentivos destinados aos produtos que serão exportados, dentre eles se destacam:

O Imposto de Exportação (IE) que tem como fato gerador a saída de produto nacional ou nacionalizado deste território nacional (Decreto-lei nº 1.578, de 1977, art. 1º), incide somente em alguns produtos, dentre eles: a) peles de bovinos, ovinos e equídeos; e outras peles em bruto: alíquota de 9% (nove por cento) de IE; b) papel para cigarros; cigarros; fumo; armas e munições. A alíquota é de 150% (cento e cinquenta por cento) de IE e a Base Legal é a Circular BCB nº 2.767, de 14/07/1997, Resolução CAMEX, de 20/12/2006, Portaria SECEX nº 10, de 25/05/2010.

Sobre os demais tributos municipais, estaduais e federais, a Figura 8 descreve o tratamento fiscal dado para cada um deles:

TRIBUTOS NA EXPORTAÇÃO		
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	Imunidade	(Constituição, artigo 153, § 3º, inciso III); Dec.4.543/2002 Art. 18 inciso II § 2º; Decreto 7.633/2011
Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS)	Não-Incidência	LCP 87/1996 Art. 3º, inciso II (alterações: LCP 92/1997; 99/1999; 102/2000; 114/2002; 115/2002; 120/2005);
Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP)	Isenção	Lei nº 10.637/2002 (alterações Leis 11.196/2005 e 11.307/2006);
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)	Isenção	Lei 10.833/2003, Art. 6º, inciso I;
Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza (ISS)	Não-Incidência	Lei Complementar nº 116, de 31/07/2003. Base Legal: .4.543/2002 Art. 18 inciso II § 2º; LCP 87/1996 Art. 3º, inciso II;

Figura 8: Tributos que não afetam a exportação.

Fonte: Ministério das Relações Exteriores (2012).

Segundo Zanluca (2015) não incide nenhum desses tributos constantes na figura 8, para o exportador sobram apenas os pagamentos referentes ao Imposto de Renda – IR, e a Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL).

Quanto ao PIS (Programa de Integração Social) não cumulativo, instituído pela Lei 10.637/2002, e a COFINS (Contribuição de Financiamento da Seguridade Social) não cumulativa instituída pela Lei 10.833/2003, ambas não incidem sobre as receitas decorrentes de exportação de mercadorias, **e ainda tem o direito ao crédito** (grifo nosso) das referidas aquisições (ZANLUCA, 2015).

4.2 PROCESSO DE EXPORTAÇÃO

Segundo o Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC, 2015) existem dois tipos de exportação, a Exportação Direta e a Exportação Indireta. Na Direta o exportador cuida de todo o processo de venda do produto, desde a negociação até a entrega e cobrança ao importador. Na Indireta, o processo é realizado por outra empresa, que adquire os produtos ou mercadorias para exportá-los.

Conforme o Ministério das Relações Exteriores (2012) o procedimento para exportação, segue o passo a passo, de acordo com o Fluxograma de Exportação, e as orientações representadas na figura 9.

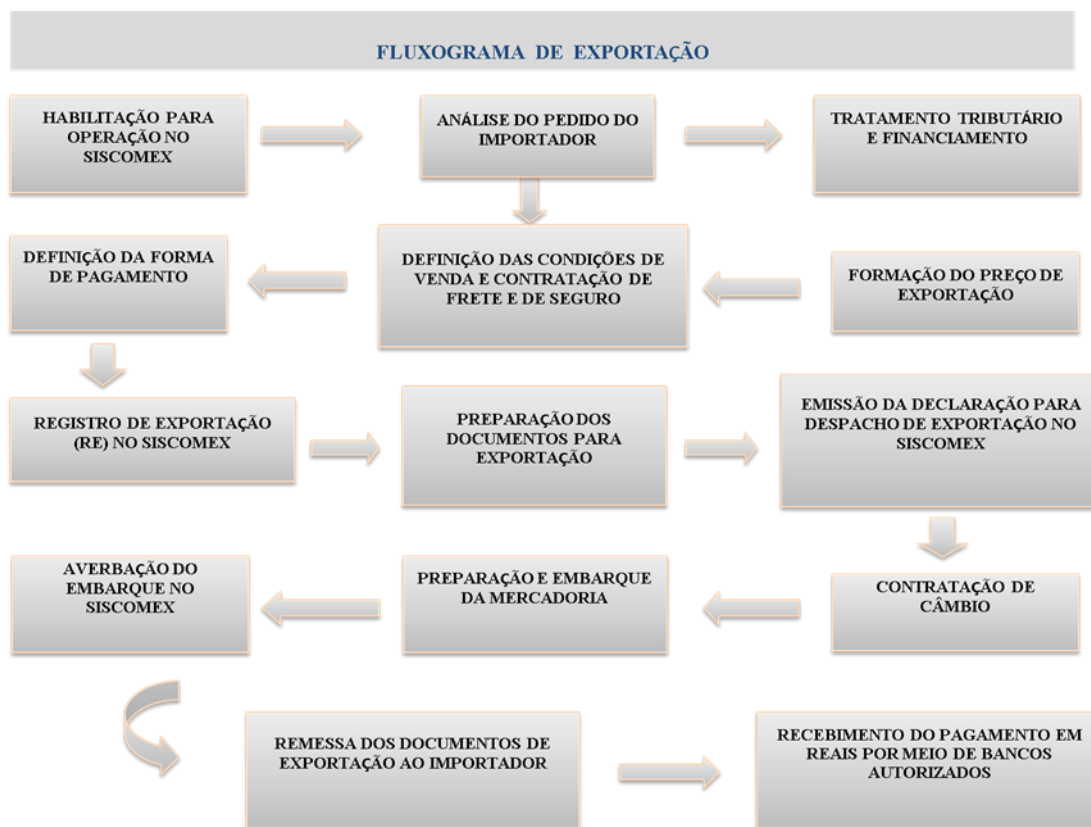


Figura 9: Fluxograma de exportação.
Fonte: Ministério das Relações Exteriores (2012).

Para poder operar no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX) será necessário realizar o credenciamento no Sistema Ambiente de Registro e Rastreamento da Atuação dos Intervenientes Aduaneiros, na Receita Federal do Brasil (RFB). Feito esse credenciamento, faz-se contato com o importador, confecciona e envia a documentação sobre as condições de venda.

Fato é que o exportador deve ter um bom conhecimento para poder utilizar os tratamentos fiscais e tributários, para poder ter um preço melhor e consequentemente ter uma melhor competitividade no mercado externo. Após a formação de preço, se definem as condições de venda, transporte e forma de pagamento. O exportador será inscrito no Registro de Exportadores automaticamente no ato da sua primeira exportação, logo deverá preparar todos os documentos necessários. Após o preparo da mercadoria, é realizado o embarque e junto com a mercadoria seguirão todos os documentos que acompanharão até o destino final. O recebimento da carga é realizado através de bancos previamente autorizados.

O processo de exportação é de responsabilidade do exportador e para tanto são necessário os seguintes documentos (figura 10):

Documentos referentes ao exportador		
Inscrição no Registro de Exportadores e Importadores (REI)	Registro realizado na Secretária de Comércio Exterior (SECEX)	O Sistema de Comércio Exterior gerencia a habilitação, que é um instrumento que associa as atividades de registro, acompanhamento e controle das operações de comércio exterior.
Inscrição no Registro de Rastreamento da Atuação de Intervenientes Aduaneiros (RADAR)	Registro realizado na Secretaria da Receita Federal	
Documentos Referentes ao Contrato de Exportação	Registro de Exportação no SISCOMEX	Informações de natureza comercial, financeira, cambial e fiscal, que caracteriza a operação de exportação de uma mercadoria e define seu enquadramento.
	Registro de Operação de Crédito (RC)	É o documento eletrônico que contempla as condições definidas para as exportações financiadas.
	Registro de Venda (RV)	Informações que caracterizam a operação de exportação de produtos negociados em bolsas internacionais e mercadorias ou de commodities, por meio de enquadramento específico.
	Solicitação de Despacho (SD)	É o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo exportador em relação à mercadoria, aos documentos apresentados e à legislação específica, com vistas a seu desembaraço aduaneiro e à sua saída para o exterior.
	Nota Fiscal	Deve acompanhar a mercadoria desde a saída do estabelecimento do exportador até o embarque para o exterior.
	Conhecimento de Embarque (<i>Bill of Lading</i>)	A empresa de transporte emite, em língua inglesa, o Conhecimento ou Certificado de Embarque, que comprova ter a mercadoria sido colocada a bordo do meio de transporte.
	Fatura Comercial (<i>Commercial Invoice</i>)	Este documento contém todos os elementos relacionados com a operação de exportação. Por isso, é considerado um dos documentos mais importantes no comércio internacional de mercadorias.
	Romaneio (<i>Packing list</i>)	É utilizado tanto no embarque como no desembarque da mercadoria e tem por objetivo facilitar a fiscalização aduaneira. Trata-se de relação dos volumes a serem exportados e de seu conteúdo
Fatura Pró- Forma	Exportador envia para Importador	Documento em que são estipuladas as condições de venda da mercadoria
Carta de Crédito	Exportador recebe do Importador	Documento que confirma o interesse do importador na aquisição da mercadoria.
Letra de Câmbio	Emitido pelo exportador e sacado contra o importador	O valor da letra de câmbio deve ser igual ao do total de divisas registradas na fatura comercial.
Contrato de Câmbio	Entre o exportador e um banco autorizado pelo Banco Central do Brasil	É um instrumento firmado para troca de moedas.

Figura10: Documentos necessários para exportação

Fonte: Ministério das Relações Exteriores (2012)

4.3 CUSTOS DOS MIUDOS BOVINOS NO MERCADO INTERNO E EXPORTAÇÃO

Conforme dados fornecidos pelo frigorífico, segue abaixo os valores de custo, apurados no mês de novembro de 2014, considerando um total de 6.494 bois abatidos, onde os custos foram apurados de acordo com o Custeio Baseado em Atividades, conforme figura 11:

ATIVIDADES E DIRECIONADORES DE CUSTOS	PARA O ABATE DE 6.494 BOIS (R\$)
Abate	6.880,51
Materiais /Serviços Almojarifado	6.880,51
Miúdos	1.701,45
Materiais /Serviços Almojarifado	1.701,45
Carregamento	4.392,96
Materiais /Serviços Almojarifado	4.392,96
Sala de Máquinas	2.559,06
Materiais /Serviços Almojarifado	2.559,06
Gerencia Industrial	114,31
Materiais /Serviços Almojarifado	114,31
SIF	2.110,60
Materiais /Serviços Almojarifado	2.110,60
Curral	126,06
Materiais /Serviços Almojarifado	126,06
Caldeira	1.568,68
Materiais /Serviços Almojarifado	1.568,68
Manutenção	5.318,87
Materiais /Serviços Almojarifado	5.318,87
Almojarifado	828,72
Materiais /Serviços Almojarifado	828,72
Bucharia	389,52
Materiais /Serviços Almojarifado	389,52
Garantia de Qualidade	3.167,38
Materiais /Serviços Almojarifado	3.167,38
Pátio e Jardins	2.480,59
Materiais /Serviços Almojarifado	2.480,59
ETA	3.577,14
Materiais /Serviços Almojarifado	3.577,14
Banheiros e Vestiários	142,02
Materiais /Serviços Almojarifado	142,02
Refeitório-Cozinha	3.447,46
Materiais /Serviços Almojarifado	3.447,46
Limpeza Industrial	752,14
Materiais /Serviços Almojarifado	752,14
Graxaria- Triparia	14.854,32
Materiais /Serviços Almojarifado	14.854,32
Tratamento Efluentes	2.077,83
Materiais /Serviços Almojarifado	2.077,83
Lavanderia	13.029,26
Materiais /Serviços Almojarifado	13.029,26
Enfermaria	112,96
Materiais /Serviços Almojarifado	112,96
Custo de Produção	100.010,27
Energia	55.413,13
Embalagens	20.829,87
Combustível e Lubrificantes	2.751,00
Lenha	19.806,00
Dep. Máquinas e Equipamentos Industriais	1.210,27
Folha de Pagamento	151.862,80
Administração dos serviços de produção	23.549,70
Indústria	79.411,37
Transporte Boiadeiro	14.259,35
Transporte Câmara Fria	34.642,38
TOTAL	321.504,91

Figura 11: Atividades e direcionadores de custos.
Fonte: Relatório fornecido pelo frigorífico (2015).

Através desses dados onde temos o custo total referente o abate de R\$ 321.504,91, consegue-se apurar o custo unitário para cada cabeça de gado abatida (fig. 120).

Além dos custos apresentados na figura 11 no total de R\$ 321.504,91 referentes ao abate, ainda existem os custos da aquisição dos bois, onde o valor da arroba varia em função do mercado. De acordo com as informações obtidas do frigorífico cada boi pesa em média 17,21 arrobas e na data da apuração dos custos cada arroba no mercado custava, em média, R\$ 133,00 (cento e trinta e três reais), ou seja, o custo total do boi com valor de aquisição e valores de abate equivale ao valor descrito na figura 12.

Custo total de cada boi	
Abate do Mês de novembro 2014	6.494 cabeças
Custo de abate	R\$ 321.504,91
Custo Unitário referente ao abate	49,71 por boi
Custo de aquisição	R\$ 133,00/arroba
Peso médio do boi	17,21 arrobas x 15 kg = 258,15 kg por boi
Custo total de cada boi	2.338,64 por boi
Miúdos em cada boi (13,61% do peso de cada boi)	258,15 kg x 13,61% = 35,14 kg por boi

Figura 12: Custo total de cada boi

Fonte: Dados elaborados a partir da pesquisa (2015).

De acordo com as informações contidas nos controles cedidos pelo frigorífico 13,61% do peso de cada boi (em média) equivale aos miúdos (descritos na fig. 13). Em um abate de 6.494 cabeças houve o rendimento de 883,83 kg de miúdos e sobre esses, o frigorífico não paga nenhum valor no ato da aquisição, e no caso de venda seus valores podem variar de zero (quando não há mercado) aos valores descritos na figura 13 (valores médios de venda), conforme quantidades, custos e valores para venda no Brasil e no exterior (figura 13).

MIÚDOS	CUSTO R\$/KG	PREÇO BRASIL/KG	PESO EM KG	VALOR TOTAL BRASIL	VALOR TOTAL EXTERIOR
ABOMASSO CONG.	R\$ 1,00	R\$ 1,00	1.167,26	R\$ 1.167,26	R\$ 1.342,35
AORTA	R\$ 9,51	R\$ 9,00	1.392,16	R\$ 12.529,44	R\$ 14.408,86
CORAÇÃO	R\$ 2,00	R\$ 2,20	7.191,56	R\$ 15.821,43	R\$ 18.194,64
FIGADO	R\$ 4,63	R\$ 5,50	34.078,74	R\$ 187.433,07	R\$ 215.548,03
LABIOS (PAPILA)	R\$ 1,10	R\$ 1,50	2.784,23	R\$ 4.176,35	R\$ 4.802,80
LIGAMENTO CERVICAL	R\$ 2,46	R\$ 3,10	1.352,95	R\$ 4.194,15	R\$ 4.823,27
LINGUA	R\$ 5,83	R\$ 6,70	6.427,09	R\$ 43.061,50	R\$ 49.520,73
MEDULA	R\$ 6,84	R\$ 7,10	1.039,95	R\$ 7.383,65	R\$ 8.491,20
MEMBRANA DO DIAFRAGMA	R\$ 3,07	R\$ 3,10	684,34	R\$ 2.121,45	R\$ 2.439,67
OMASSO	R\$ 9,74	R\$ 9,31	4.466,44	R\$ 41.582,56	R\$ 47.819,94
RABO	R\$ 8,99	R\$ 10,11	8.980,91	R\$ 90.797,00	R\$ 104.416,55
RETICULO	R\$ 9,74	R\$ 9,31	2.607,02	R\$ 24.271,36	R\$ 27.912,06
RINS	R\$ 0,80	R\$ 0,80	1.999,88	R\$ 1.599,90	R\$ 1.839,89
RUMEM	R\$ 7,75	R\$ 7,85	20.663,09	R\$ 162.205,26	R\$ 186.536,05
TENDAO	R\$ 7,50	R\$ 8,90	7.815,58	R\$ 69.558,66	R\$ 79.992,46
TESTICULO	R\$ 2,00	R\$ 2,00	1.305,57	R\$ 2.611,14	R\$ 3.002,81
TRAQUEIA	R\$ 1,00	R\$ 1,00	2.049,26	R\$ 2.049,26	R\$ 2.356,65
VERGALHO	R\$ 16,61	R\$ 17,00	2.090,77	R\$ 35.543,09	R\$ 40.874,55
TOTAL	-	-		R\$ 708.106,53	R\$ 814.322,51

Figura 13: Valor dos miúdos na venda no Brasil e exportação.

Fonte: Relatório fornecido pelo frigorífico (2015).

A figura 13 apresenta os valores de comercialização no mercado interno e externo e uma diferença R\$ 106.215,98; apesar de serem valores praticados no mercado e ter disponível os miúdos descritos, de acordo com o gestor e o contador, nem sempre é possível vender tais quantidades, visto que o mercado interno não consome tudo que se produz. Muitos dos miúdos bovinos são descartados, e ou deixados à disposição de empresas que os transformam em ração, mas nada pagam por eles (pelo simples fato de retirar) e ainda podem gerar custos caso não tenha destinação.

Em se tratando de lucratividade vale ressaltar que o frigorífico obtém seu lucro através da venda dos miúdos e subprodutos, pois a venda da carne somente não é lucrativa.

De acordo com um dos gestores do frigorífico, se o frigorífico conseguir vender por “qualquer centavo” acima do preço de custo já é lucrativo para o frigorífico uma vez que não terá desgaste nem problemas para descartar os produtos que não se consegue vender, que no caso dos miúdos se refere a maior parte deles.

Após o cadastramento, a juntada de documentos, e a negociação com o cliente, toma-se a decisão quanto ao frete e o seguro.

Quanto ao frete no caso de exportação, os frigoríficos que exportam normalmente enviam para o porto de Santos e de lá enviam para China, Rússia ou outros países asiáticos.

Os valores de frete⁵ em *containers* para China e Rússia, custam em média U\$ 48,00 (quarenta e oito dólares) por toneladas que no geral é menor do que o valor pago para fretes dentro do Brasil.

Se tratando da logística com exportação desses miúdos, existe a preocupação com o transporte, que atualmente é realizado por container refrigerado, específico para esse tipo de carga, de forma multimodal, transporte rodoviário até o porto de Santos-SP, e depois o transporte marítimo até o país destino, a China. Porém, existe o projeto da Ferrovia Transcontinental, que cortará o país sentido Leste-Oeste, e ligará o oceano Atlântico ao Pacífico, reduzindo assim distâncias e custos entre os países do Brasil e a China⁶.

Outro fato vantajoso em se tratando da exportação é a diferença em relação à tributação; quando da exportação além de não se pagar PIS e COFINS a legislação permite que se credite do valor equivalente aos tributos para serem deduzidos de tributos que tenham origem a venda no mercado interno.

Quanto à exportação para outros países para ser viável é necessário um fornecimento contínuo, ou seja, o ideal é que se tenha uma carga para um container no mínimo uma vez por semana.

Um container comporta 25 mil quilos e considerando que um boi tem em média 17,21 arrobas e 13,61% desse, em média, equivale a miúdos (descritos na fig. 11), para se ter uma carga completa necessitaria o abate de em média 715 bois (para cada container). Logo para manter essa carga, tem-se uma frequência de 02 contêineres por semana nesse frigorífico, se aliando com mais um ou dois frigoríficos de mesmo porte; se conclui que se consegue fechar em média um contêiner por dia/semana para exportação.

Nesse sentido foi perguntado ao gestor: “já que a venda de miúdos para o exterior é realmente vantajosa teria interesse em fazer aliança mercadológica com outros frigoríficos de pequeno porte para viabilizar a carga de containers”? A manifestação foi totalmente favorável tanto por parte do gestor quanto do contador e até mesmo pelo gerente de logística do frigorífico de grande porte.

Vale ressaltar que essas alianças serão desenvolvidas somente para o objetivo de exportar seus miúdos bovinos, pois através dessas alianças estratégicas conseguem vender seu produto em um lapso de tempo mais curto, conseguem um maior valor nas vendas, acima inclusive do valor de custo, caso este que não se obtém com a venda no mercado nacional.

⁵ <http://www.brasilcomex.net/integra.asp?cd=403>.

⁶ PORTAL PLANALTO (2015)

No entanto essa situação é um tanto quanto nova para as empresas de Rondônia. É um assunto a ser trabalhado demonstrando as vantagens tanto de ampliação de mercado quanto de aumento de lucratividade, além da expansão da economia regional.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando o objetivo de analisar a viabilidade econômica de alianças estratégicas entre frigoríficos de pequeno porte com a finalidade de exportação de miúdos bovinos, pode-se afirmar que a pesquisa demonstra que a exportação de miúdos bovinos por meio de alianças estratégicas é totalmente vantajosa.

Em momento de crise econômica no Brasil, em que se precisa de dinheiro, e em se tratando da valorização do dólar frente ao real, a exportação é a melhor forma incentivar a produção, valorizar o produto, e expandir o mercado regional.

Porém os únicos que têm conseguido aproveitar essa expansão de mercado são os frigoríficos de grande porte, pois por manterem uma produção em larga escala, conseguem exportar frequentemente, sendo que em muitos desses frigoríficos as cargas são fechadas quase que diariamente.

Em contrapartida, se observa que a quantidade diária de um frigorífico de pequeno porte é compatível com a demanda para exportação se unida com a quantidade de um ou mais frigoríficos que têm o mesmo objetivo, exportar o produto que aqui é descartado por falta de demanda, ou vendido a um preço abaixo do de custo.

Visando essa questão, este trabalho teve por intuito mostrar que assim como os frigoríficos de grande porte conseguem exportar, frigoríficos de pequeno e médio porte também podem exportar seus miúdos, basta que se unam a dois ou mais frigoríficos, em forma de aliança, para que seus produtos fechem uma carga ideal em prazo contínuo (semanal, por exemplo) para conseguirem manter a quantidade e a frequência necessária.

Não se tem dúvidas da viabilidade de exportação desse produto, independente da variação do preço no mercado ou do frete para transporte até o país de venda, pois o valor que é vendido, e a quantidade solicitada no exterior supera qualquer situação vivenciada no Brasil.

Conclui-se, portanto que é viável as alianças estratégicas voltadas para exportação de miúdos, pois além dos incentivos fiscais que o Estado e o país oferece, os produtos, não só os miúdos ou carne bovina, mas como muitos outros na área alimentícia, têm grande valorização no mundo, fazendo com que haja ampliação de mercado, além do visível aumento de lucratividade e da expansão da economia regional.

REFERÊNCIAS

- ABIEC. Pesquisa: Abiec promove a qualidade de carne bovina brasileira para o mundo. Disponível em: <http://www.abiec.com.br/noticia.asp?id=1206#.VEiLJKJ2dp8>. Acesso em 28 out. 2014.
- ALVARENGA, Antonio Carlos; NOVAES, Antonio Galvão N. **Logística aplicada, suprimentos e distribuição física**. 3ª ed. São Paulo: Edgard Blücher, 2000.
- BALLOU, Ronald H. **Gerenciamento da cadeia de suprimentos/ logística empresarial**. 5ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- CASTIGLIONI, José Antonio de Mattos. **Logística operacional: guia prático**. 2ª ed. São Paulo: Érica, 2009.
- CHING, Hong Yuh. **Gestão de estoques na cadeia de logística integrada- Supplychain**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- EMBRAPA. **Subprodutos do boi**. Disponível em: http://ccw.sct.embrapa.br/?pg=bloguinho_default&codigo=37. Acesso em 09 de novembro de 2014.
- FARIA, Ana Cristina; COSTA, Maria de Fatima Gameiro. **Gestão de custos logísticos**. São Paulo: Atlas, 2005.
- FERREIRA, Gabriela Cardozo; BARCELLOS, Márcio Dutra de. **Vantagens e desvantagens das alianças estratégicas: Uma análise sob a ótica dos agentes da cadeia produtiva da carne bovina**. Organizações Rurais & Agroindustriais, Lavras, v. 8, n. 1, p. 117 – 130, 2006.
- FRIGOBOM. Pesquisa: O que são miúdos bovinos. Disponível em: <http://www.frigobom.com/blog/25-fique-por-dentro/99-saiba-mais---miudos-bovinos.html>. Acesso em: 15 set. 2014.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- IBGE. **Estatística da produção pecuária**. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/agropecuaria/producaoagropecuaria/abat-e-leite-couro-ovos_201404_publicacao_completa.pdf. Acesso em: 03 de abr. de 2015.
- HOJI, Masakazu. **Administração financeira e orçamentária: matemática financeira aplicada, estratégias financeiras, orçamento empresarial**, 8. ed. São Paulo: atlas, 2010.
- IMAM. **Custo de logística**. Disponível em: <http://www.imam.com.br/logistica/dicionario-da-logistica/?pag=81&a=C>. Acesso em 26 out. 2014.

LAMBERT, D. M.; COOPER, M. C.; PAGH, J. D. **Supply Chain Management: Implementation Issues and Research Opportunities**. The International Journal of Logistics Management, vol.9, nº2, 1998.

LORANGE, Peter; ROOS, Johan. **Alianças estratégicas: formação, implementação e evolução**. Tradução Ailton Bomfim Brandão. São Paulo: Atlas, 1996.

LUDOVICO, Nelson. **Logística internacional: um enfoque em comércio exterior**. Ed. rev. Atual. – São Paulo: Saraiva, 2007.

MAPA. **Documentação e procedimentos para exportação de produtos de origem animal**. Disponível em: http://www.agricultura.gov.br/arq_editor/file/Aniamal/exporta%C3%A7%C3%A3o/Documentos%20e%20Procedimentos/Atualiza%C3%A7%C3%A3o%20-%202002_05_2011/Produtos%20de%20Origem%20Animal/2%20-%20produtocomestivel2.pdf. Acesso em 28 out. 2014.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MINISTÉRIO DE DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMERCIO EXTERIOR. **Brasil bate recorde nas exportações de carne bovina com venda de US\$ 6 bilhões**. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/noticia.php?area=5¬icia=12849>. Acesso em 25 de março de 2015.

MINISTÉRIO DA AGRICULTURA. **Bovinos e bubalinos**. Disponível em: <http://www.agricultura.gov.br/animal/especies/bovinos-e-bubalinos>. Acesso 25 de set de 2014.

MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES. **Manual de exportação passo a passo**. Disponível em: <http://www.brasilexport.gov.br/sites/default/files/publicacoes/manuais/PUBExportPassoPasso2012.pdf>. Acesso em 28 de abril de 2015.

MOURA, Reinaldo A. **Sistema e técnicas de movimentação e armazenagem de materiais: Sistemas e técnicas**. 5ª ed. Rev. São Paulo: Imam, 2005.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC Custeio baseado em atividades**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NASCIMENTO, Jonilton Mendes. **Custos: planejamento, controle e gestão na economia globalizada**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NOVAES, Antonio Galvão. **Logística e gerenciamento da cadeia de distribuição**. 14ª Reimp. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

OLIVEIRA, Feliciano Nogueira. **Mercado e estratégias de comercialização da carne bovina: alianças mercadológicas e integração da cadeia produtiva**. 2º Simpósio de

Produção de Gado de Corte. 2000. Disponível em:
<http://www.abccriadores.com.br/newsite/images/Artigos/mercado%20e%20estrategias%20de%20comercializacao%20da.pdf>. Acesso em 25 de nov de 2014.

OLIVER, C. **Determinants of inter-organisational relationships: integration and future directions**. Academy of management Journal, Vol. 15, No. 2, p. 241 – 265. 1990.

PADOVEZE, Clóvis Luís. BENEDICTO, Gideon Carvalho de. **Análise das demonstrações financeiras**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

PIGATTO, Gessuir; SILVA, Andrea Lago; FILHO, Hildo Meirelles de Souza. **Alianças Mercadológicas: A busca da coordenação na cadeia de gado de corte brasileira**. Ribeirão Preto, 1999. Disponível em: <<http://www.fearp.usp.br/egna/arquivo/19.pdf>>. Acesso em 20 de novembro de 2014.

PORTAL DE CONTABILIDADE. **Análise de investimentos**. Disponível em:
<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/analiseinvestimentos.htm>. Acesso em 09 de novembro de 2014.

PORTAL PLANALTO. **Um novo caminho direto ao Pacífico e à Ásia se abre ao Brasil pela Ferrovia Transcontinental**. Disponível em: <http://blog.planalto.gov.br/um-novo-caminho-direto-ao-pacifico-e-a-asia-se-abre-ao-brasil-pela-ferrovia-transcontinental/>. Acesso em 25 de maio de 2015.

PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva: técnicas para a análise de indústrias e da concorrência**. Tradução de Elizabeth Maria de Pinho Braga. 7ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar. **Metodologia do trabalho científico; métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2ª Ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

REIS, Manoel de A. e S. **Curso de logística internacional**. Apostila. São Paulo: Associação Brasileira de Logística- ASLOG, 2001.

RURALBR. **Exportação de miúdos bovinos cresce 32% em 2012**. Disponível em:
http://www.pecuaria.ruralbr.com.br/noticia/2012/03/exportacao_de_miudos_bovinos_cresce_32_em_2012_3682714.html. Acesso em 15 de setembro de 2014.

SEAGRI. Secretaria de Estado de Agricultura, Pecuária, Desenvolvimento e Regularização Fundiária. **Rondônia exporta mais de 56 milhões de dólares em bucho, tripa e miúdos de boi para China**. Disponível em: <http://www.rondonia.ro.gov.br/2015/03/43851/>. Acesso em 25 de mar de 2015.

SECEX. **Indicadores IBGE, estatística da produção pecuária**. Disponível em:
http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/agropecuaria/producaoagropecuaria/abate-leite-couro-ovos_201404_publ_completa.pdf>. Acesso em 05 de maio de 2015.

TEECE, D. J. **Competition, cooperation, and innovation: organizational arrangements for regimes of rapid technological progress**. Journal of Economic Behavior and Organization, v. 18, p. 1-25, 1992.

VASQUEZ, José Lopes. **Comércio exterior brasileiro**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

WRIGHT, P.; KROLL, M. J.; PARNELL, J.- **Administração estratégica: conceitos**. São Paulo: Atlas, 2000.

ZANLUCA, Julio César. **Incentivos fiscais aos exportadores**. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/artigos/incentivosexportadores.htm>. Acesso em 25 de março de 2015.